

Петрова Т.В.

Студент

3 курс, Юридический факультет

ФГБОУ ВО «Марийский государственный университет»,

г. Йошкар-Ола

ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ ПОРЯДКА ВЫЯВЛЕНИЯ ЗЛОУПОТРЕБЛЕНИЙ В НАЛОГОВОЙ СФЕРЕ

***Аннотация:** Статья посвящена правовому регулированию порядка выявления злоупотреблений в письмах ФНС России, дана краткая характеристика разъяснений в отношении применения статьи 54.1 НК РФ, проанализирована практика применения разъяснений.*

***Ключевые слова:** необоснованная налоговая выгода, злоупотребление правом, разъяснения контролирующих органов, налоговая реконструкция, дробление бизнеса.*

***Abstract:** The article is devoted to the legal regulation of the procedure for detecting abuses in letters from the Federal Tax Service of Russia, a brief description of the explanations regarding the application of Article 54.1 of the Tax Code of the Russian Federation is given, the practice of applying explanations is analyzed.*

***Keywords:** unjustified tax benefit, abuse of law, explanations of regulatory authorities, tax reconstruction, business fragmentation.*

Помимо формирования судебных подходов, толкование законодательных предписаний может осуществляться путем разъяснения нормативного содержания того или иного законоположения, что требует принятия уполномоченным органом соответствующего акта, с тем чтобы довести его до сведения всех субъектов правоотношений, на которых

распространяется разъясняемое предписание закона [1]. В налоговой сфере такие полномочия предоставлены финансовым органам, а в установленных НК РФ случаях — налоговым органам. Таким образом, при разрешении конкретных налоговых споров, особенно рассматриваемых в ходе налоговых административных процедур, кроме самой законодательной нормы, большое значение будет придаваться ее истолкованию, данному финансовым или налоговым органом.

Определяющее правоприменительное значение имеют многочисленные рекомендации ФНС России, которые предписывают при оценке совершенных налогоплательщиком хозяйственных операций следовать определенному алгоритму.

В письме от 16 августа 2017 г. № СА-4-7/16152@ «О применении норм Федерального закона от 18.07.2017 N 163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации», вышедшем после введения статьи 54.1 НК РФ ФНС России указало, что Федеральным законом от 18.07.2017 N 163-ФЗ не предусмотрено оценочное понятие «непроявление должной осмотрительности». Формальные претензии к контрагентам (нарушение законодательства о налогах и сборах, подписание документов неустановленным лицом и т.п.) при отсутствии фактов, опровергающих реальность совершения заявленным налогоплательщиком контрагентом сделок и операций, не являются самостоятельным основанием для отказа в учете расходов и в налоговых вычетах по сделкам (операциям) [2].

Положения пункта 2 статьи 54.1 НК РФ не предусматривают для налогоплательщиков негативных последствий за неправомерные действия контрагентов второго, третьего и последующих звеньев.

Таким образом, налоговые претензии возможны только при доказывании налоговым органом факта нереальности исполнения сделки (операции) контрагентом налогоплательщика и несоблюдении налогоплательщиком установленных пунктом 2 статьи 54.1 кодекса условий.

Впоследствии в Письме ФНС России от 31 октября 2017 года № ЕД-4-9/22123@ «О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации» было оговорено, что «статья 54.1 НК РФ не является кодификацией правил, сформулированных в Постановлении № 53, а представляет собой новый подход к проблеме злоупотребления налогоплательщиком своими правами, учитывающий основные аспекты сформированной судебной практики. Суть изменений заключается в том, что законодателем определены конкретные действия налогоплательщика, которые признаются злоупотреблением правами, и условия, которые должны быть соблюдены налогоплательщиком для возможности учесть расходы и заявить налоговые вычеты по имевшим место сделкам (операциям)» [3].

Однако, несмотря на позицию контролирующих органов, в соответствии с определением Верховного Суда Российской Федерации от 9 августа 2021 года N 305-ЭС21-12393 по делу N А40-34769/2020 доказывание получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды осуществляется с учетом положений НК РФ и Постановления N 53 [4].

В целях унифицирования подходов к основным ситуациям налоговых злоупотреблений, которые распространены на практике ФНС России выпустило письмо от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@ «О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации» (далее - письмо ФНС России от 10.03.2021).

Согласно пункту 2 письма ФНС России от 10.03.2021 сначала любая сделка (операция) оценивается на предмет ее реальности, нереальная операция в целях налогообложения не учитывается, иные критерии в отношении нее не оцениваются и доказыванию не подлежат. Реально же совершенные операции должны оцениваться на предмет их соответствия следующим критериям:

- исполнение обязательства надлежащим лицом (то есть лицом, являющимся стороной договора, заключенного с налогоплательщиком, и

(или) лицом, которому обязательство по исполнению сделки (операции) передано по договору или закону);

- действительный экономический смысл хозяйственной операции, отсутствие искажения юридической квалификации операций, статуса и характера деятельности их сторон в целях налогообложения;

- наличие иной основной цели совершения налогоплательщиком операции, чем уменьшение налоговой обязанности (деловая цель) [5].

Напротив, при отсутствии искажений по имевшим место сделкам (операциям) налогоплательщик вправе уменьшить налоговую базу и сумму подлежащего уплате налога при соблюдении условий, предусмотренных пунктом 2 статьи 54.1 НК РФ.

Применительно к запрету на искажения сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения (пункт 1 статьи 54.1 НК РФ) ФНС в разделе VI Письма указывает, что установление должной правовой квалификации операций производится исходя из их подлинного экономического содержания.

В пункте 4 письма ФНС России от 10.03.2021 вводит такое понятие, как «техническая» компания, то есть компания, не ведущая реальной экономической деятельности и не исполняющая налоговые обязательства в связи со сделками, оформляемыми от ее имени, в ситуации, когда лицом, осуществляющим исполнение, является иной субъект.

Проводится разграничение ситуаций, когда налогоплательщик действовал умышленно (сам участвовал в налоговой схеме (прямой умысел) либо знал о пороках поставщика (косвенный умысел)) и не проявил должную степень осмотрительности («стандарт осмотрительного поведения»).

Существенным является указание компетентного органа, что полученные налоговым органом доказательства вне всяких сомнений должны свидетельствовать об указанной осведомленности налогоплательщика. По

сути, этим положением установлен наиболее высокий стандарт доказывания указанного обстоятельства.

ФНС России со ссылкой на стандарт осмотрительного поведения в гражданском (хозяйственном) обороте, ожидаемого от разумного участника подсказывает налогоплательщикам, по каким критериям можно распознать добросовестного контрагента (например, известность компании-контрагента в соответствующем сегменте рынка, изучение ее бизнес-истории, рекламное продвижение, опыт, наличие собственных или привлеченных активов и проч.).

Одно из наиболее важных разъяснений касается вопроса налоговой реконструкции. ФНС России в своих разъяснениях последовательно отказывала налогоплательщикам в таком праве, однако, в пункте 17 письма от 10.03.2021 наконец определилась с подходом к реконструкции.

Налогоплательщик может претендовать на нее в случае раскрытия информации о реальных исполнителях по сделке с документальным подтверждением. То есть если налогоплательщик не проявил осмотрительность, но все же понес реальные затраты по сделке, а расходы и вычеты могут быть рассчитаны по документам реального исполнителя по сделке, тогда налоговая реконструкция применима на основании информации, как имеющейся у налоговых органов, так и полученной при содействии налогоплательщика. Но если фиктивный контрагент отказывается раскрывать свои внутренние документы и реального исполнителя по сделке, добиться налоговой реконструкции будет почти невозможно.

Нет права вычета по НДС и в случае, когда налогоплательщик не может (или не хочет) установить лицо, которое на самом деле исполняло сделку.

Специфической формой получения необоснованной налоговой выгоды является согласованность действий участников, ведущих деятельность в рамках группы лиц, с целью уклонения от налогообложения. Раздел VIII письма от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@ посвящен оценке моделей ведения хозяйственной деятельности в рамках группы лиц, выявлению так называемой

схемы «дробления бизнеса». При этом подчеркивается необходимость определения действительных налоговых обязательств налогоплательщика на основании обстоятельств, которые подлежат установлению налоговым органом с учетом всех имеющихся у него сведений и документов при содействии налогоплательщика в их установлении, учитывая как вменяемые доходы, так и соответствующие расходы, вычеты по НДС, налоги, уплаченные в рамках специальных налоговых режимов.

По мнению Минфина РФ и ФНС РФ принятие новой нормы должно способствовать поддержанию баланса частных и публичных интересов, исключению необоснованных претензий налогового органа к налогоплательщикам. Последствием её введения в кодекс должно было стать прекращение применения положений Постановления № 53, формально не относящихся к нормам права.

На практике же, благодаря тому, что нормы новой статьи не содержат новых правовых ориентиров и во многом дублируют суть положений Постановления № 53, непосредственно не используя терминологию «добросовестность», «необоснованная налоговая выгода», применяются оба института налогового права, с учетом следующей особенности: квалификацию действий налогоплательщика в ненормативных правовых актах налоговый орган должен проводить в соответствии с конкретным пунктом статьи 54.1 НК РФ, при этом содержательное наполнение оценки обстоятельств сводится к воспроизведению выработанных судебной практикой положений, но в иных выражениях.

Использованные источники:

1. Постановление Конституционного Суда РФ от 31.03.2015 № 6-П «По делу о проверке конституционности пункта 1 части 4 статьи 2 Федерального конституционного закона «О Верховном Суде Российской Федерации» и абзаца третьего подпункта 1 пункта 1 статьи 342 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой открытого акционерного общества «Газпром нефть». [Электронный ресурс]. Режим доступа: КонсультантПлюс.

2. Письмо ФНС России от 16.08.2017 № СА-4-7/16152@ «О применении норм Федерального закона от 18.07.2017 № 163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации». [Электронный ресурс]. Режим доступа: КонсультантПлюс.

3. Письмо ФНС России от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@ «О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации». [Электронный ресурс]. Режим доступа: КонсультантПлюс.

4. Определение Верховного Суда Российской Федерации от 09.08.2021 № 305-ЭС21-12393 по делу № А40-34769/2020. [Электронный ресурс]. Режим доступа: КонсультантПлюс.

5. Письмо ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@ «О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации». [Электронный ресурс]. Режим доступа: КонсультантПлюс.